



# ФИНАНСЫ ГОСУДАРСТВА И ПРЕДПРИЯТИЙ

УДК 338.51

## МНОГОСТУПЕНЧАТАЯ МОДЕЛЬ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ: ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ

**Н.И. ЧУПАХИНА<sup>1</sup>**  
**Г. Б. ИВАНЮХИНА<sup>2</sup>**

*Старооскольский технологический институт имени А.А. Угарова  
г. Старый Оскол*

<sup>1) e-mail:</sup>  
[st\\_shupahina@mail.ru](mailto:st_shupahina@mail.ru)

<sup>2) e-mail:</sup>  
[st\\_galina67@mail.ru](mailto:st_galina67@mail.ru)

Совершенствование методов калькуляции себестоимости выполняемых видов работ и оказываемых услуг в части повышения объективности распределения косвенных затрат может способствовать более точному установлению тарифов на оказываемые услуги. В статье рассмотрена возможность применения многоступенчатой модели распределения косвенных затрат, которая отвечает потребностям учета затрат в организациях водопроводно-канализационного хозяйства (ВКХ) и способствует формированию экономически обоснованных тарифов на оказываемые услуги.

Ключевые слова: косвенные затраты, себестоимость, объекты себестоимости, база распределения косвенных затрат, подразделение, процесс, вид деятельности.

Отнесение затрат на себестоимость продукции представляет собой комплекс проблем, актуальность решения которых зависит в том числе и от отраслевой принадлежности организаций. Особую значимость в этом комплексе имеет задача распределения косвенных затрат, точность решения которой во многом влияет на качество калькулирования себестоимости продукции в целом. Выбор модели распределения должен быть обоснован технико-экономическими особенностями организаций и документирован во внутренних стандартах предприятия. Традиционные средства решения задачи не всегда эффективны, поэтому актуальны поиски таких методов распределения затрат, которые позволяют достичь максимальной достоверности расчета финансовых характеристик косвенных затрат при их отнесении на себестоимость продукта производства. Так, сравнительный анализ использования двух моделей – традиционной и дифференцированной – на примере конкретного предприятия показывает преимущества последней, исходя из результатов ее практической апробации [3]. В рамках традиционной модели распределение косвенных затрат производится согласно (пропорционально) какой-либо принятой базе. Чаще всего в качестве баз распределения используется зарплата основных производственных рабочих, машинное время, прямые издержки и т.п. Однако в этом случае себестоимость продукции и, соответственно, рентабельность разных ее видов весьма значительно зависят от выбора той или иной базы.

Попыткой разрешения обозначенной проблемы может служить ввод нескольких «носителей затрат» вместо единой базы распределения, что является характерной особенностью метода ABC (Activity Based Costing), позволяющего более точно определять себестоимость товаров (работ, услуг) [5]. При этом учет затрат ведется в соответствии с выделенными на предприятии основными видами деятельности, и для каждого вида можно указать свой носитель затрат. Так, определенного внимания заслуживают практические разработки, связанные с распределением косвенных затрат вспомогательных подразделений на предприятиях нефтегазодобывающей промышленности. Рекомендации относятся к решению проблемы распределения фактической себестоимости взаимных услуг вспомогательных цехов нефтегазодобывающего производства, а также выбор наиболее подходящей базы распределения для каждого вида косвенных затрат [1]. Однако пробле-

ма выбора уже нескольких, наиболее подходящих баз распределения косвенных затрат все равно остается.

Авторами, в свою очередь, предпринята попытка поиска эффективного метода распределения косвенных затрат, исходя из особенностей функционирования организаций ВКХ и социальной значимости оказываемых ими услуг. Выбор метода определит возможности системы управленческого учета по подготовке значимой для управленческих решений информации, в частности, информации о себестоимости и недопустимости ее искажения, что особенно актуально в организациях водопроводно-канализационного хозяйства.

При распределении косвенных затрат организации придерживаются следующего основного правила: база надбавки (распределяемая часть косвенных затрат) должна отражать меру потребления косвенных издержек определенным объектом. Меру потребления затрат определяет фактор затрат, позволяющий справедливо распределить косвенные затраты между объектами затрат [2]. Фактор затрат инициирует выполнение работы. При выборе фактора затрат важно выбрать такой, значения которого изменялись бы по тому же типу, образцу, что и косвенные затраты.

Для организаций ВКХ важно более точно рассчитать себестоимость предлагаемых услуг в условиях прозрачности их деятельности. Поэтому мы рекомендуем применять многоступенчатую модель распределения косвенных затрат, которая отвечает специфичным потребностям учета затрат, поскольку позволяет формировать справедливые тарифы на оказываемые услуги (рис. 1).

В случае ведения управленческого учета в целях внутреннего анализа и контроля, проведения эффективной ценовой политики, организация может самостоятельно формировать стандарты внутреннего учета, то есть использовать более широкий спектр баз распределения косвенных затрат. При целесообразности такого подхода и возможности глубокой автоматизации процессов учета и планирования затрат каждая существенная статья косвенных затрат может иметь свою базу распределения в различных местах возникновения затрат – центрах ответственности. Исходя из особенностей организации центров ответственности в управленческом учете [4], можно сгруппировать косвенные затраты по отдельным местам возникновения затрат для дальнейшего применения многоступенчатой модели их распределения.

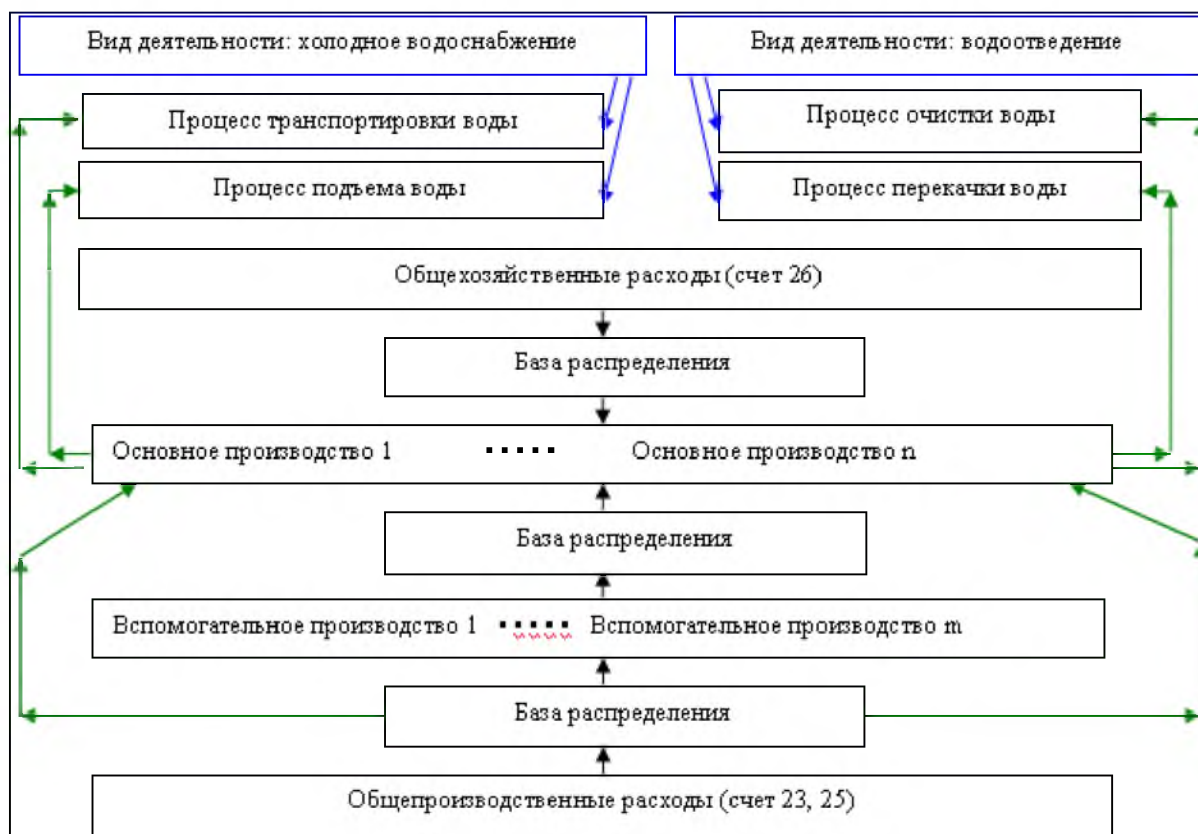


Рис. 1. Многоступенчатая модель распределения косвенных затрат в организациях ВКХ



По определению выбор базы обосновывается «типом» преобладающего ресурса, используемого в производственном процессе, а именно, трудоемкостью, материалоемкостью или капиталоемкостью производственного процесса (табл.1).

Таблица 1

### Базы распределения косвенных затрат

| База распределения   | В каких случаях может использоваться   |
|--|--|
| Затраты рабочего времени в человеко-часах или прямые затраты на рабочую силу в денежных единицах | Для подразделений, где в основном применяется ручной труд (трудоемкое производство)                |
| Количество использованных на производство машино-часов работы оборудования                       | Для подразделений, где в основном используется овецественный труд (капиталоемкое производство)     |
| Стоимость израсходованных основных материалов  | Когда большая часть косвенных расходов связана с расходом материалов (материалоемкое производство) |

Распределив все косвенные затраты по отдельным местам возникновения затрат (в первую очередь, по подразделениям), можно затем распределить их по уровням иерархии, в соответствии с их отношением к производимым услугам, «удаленностью» от непосредственного создания добавленной стоимости.

Косвенные затраты первого уровня непосредственно оказывают влияние на производство продукции (оказание услуг): амортизация производственного оборудования, энергозатраты на технологические цели, оплата труда вспомогательного персонала, руководства подразделения. Косвенные затраты второго уровня обеспечивают производственный процесс, но не участвуют в нем непосредственно: заработная плата кладовщиков и ремонтных рабочих, затраты на запчасти, содержание управленческого персонала подразделений. Косвенные затраты третьего уровня (общепроизводственные) обеспечивают производственную деятельность всех подразделений в целом: страховка имущества, затраты на отопление, оплата труда управленческого персонала организации. Возникают они не в конкретном подразделении, а в организации. Косвенные затраты четвертого уровня (общехозяйственные) не участвуют в производстве продукции: бытовые расходы, расходы на содержание социальной сферы.

Суть многоступенчатой модели распределения косвенных затрат сводится к их отнесению к производственным (основным) подразделениям, откуда они уже могут быть перераспределены на конечные виды продукции. При перераспределении затрат третьего уровня на второй и первый для каждой группы затрат должна выбираться оптимальная база распределения между отдельными подразделениями. Последовательность формирования себестоимости услуг водоснабжения и водоотведения с применением многоступенчатой модели распределения косвенных затрат будет выглядеть, как показано в табл. 2.

Таблица 2

### Последовательность формирования себестоимости услуг водоснабжения и водоотведения в организациях ВКХ с применением многоступенчатой модели распределения косвенных затрат

| Этап | Содержание этапа  | Запись в бухгалтерских счетах                               |
|------|---|---|
| 1    | Учет прямых затрат на услуги  | К 10, 70, ... Д 20 (по процессам)                           |
| 2    | Распределение общепроизводственных косвенных затрат по процессам и продуктам соответствующего подразделения | К 25 Д 23,20 (по процессам и продуктам)                     |
| 3    | Перераспределение затрат вспомогательных подразделений на основные подразделения                            | К 23 Д 20 (по подразделениям основного производства)        |
| 4    | Перенос косвенных затрат основных подразделений на процессы   | К 20 (подразделения основного производства) Д 20 (процессы) |
| 5    | Распределение общехозяйственных косвенных затрат по процессам   | К 26 Д 20 (процессы)  |
| 6    | Аккумуляция затрат по видам деятельности  | К 20 (процессы) Д 20 (виды деятельности)                    |
| 7    | Разделение стоимости реализованных услуг по видам   | К 20 (виды деятельности) Д 90 (по реализуемым услугам)      |



Затраты второго уровня (их собственные и часть распределенных с третьего уровня) относятся на производственные (основные) подразделения, т.е. снова перемещаются ближе к конечным объектам учета (видам продукции (услуг), (рис. 1).

В этом случае для каждого из вспомогательных подразделений опять будет выбрана своя база распределения (табл. 3, 4).

Таблица 3

**Базы распределения затрат вспомогательного производства  
(счет 23)**

| Подразделение   | Вид оказанных услуг   | База распределения                   |
|---|---|--------------------------------------|
| Буровой участок   | Бурение скважин   | Прямая заработная плата              |
| АТХ (автотранспортное хозяйство)                        | Транспортные услуги   | Пробег или объем ГСМ, прямые затраты |
| КИП и А (контрольно-измерительные приборы и автоматика) | Сопровождение приборов и автоматических устройств           | Прямая заработная плата              |
| РСУ (ремонтно-строительный участок)                     | Ремонт оборудования и водопроводно-канализационных объектов | Трудозатраты (чел*час)               |

Таблица 4

**Базы распределения общепроизводственных затрат (счет 25)**

| Подразделение (основное и вспомогательное)        | База распределения                        |
|---|---|
| Цех водоснабжения (подъем и транспортировка воды) | Затраты на электроэнергию, прямые затраты |
| Цех водоотведения (перекачка и очистка воды)      | Прямая заработная плата                   |

Таблица 5

**Базы распределения общехозяйственных затрат (счет 26)**

| Подразделение (основное и вспомогательное)        | База распределения      |
|---|-------------------------|
| Цех водоснабжения (подъем и транспортировка воды) | Прямая заработная плата |
| Цех водоотведения (перекачка и очистка воды)      | Прямая заработная плата |

Когда все производственные косвенные затраты уже ассоциированы с основными производственными подразделениями, непосредственно участвующими в создании добавленной стоимости, т.е. производстве конечных видов продукции (услуг), то распределение этих накопленных затрат между отдельными единицами должно производиться на основании уже упомянутых выше баз (машино-часы, трудо-часы, затраты на основную заработную плату, затраты на основные материалы).

Базы распределения косвенных затрат должны быть экономически обоснованными, а выбор конкретной базы распределения, прежде всего, обусловлен особенностями организации, технологией производства и функциональной спецификой работы всей организации [2]. Для обеспечения рентабельности организации цена реализации продукции (услуг) должна покрывать не только производственные, но и непроизводственные затраты.

Для анализа рентабельности и обоснованности назначения цены по отдельным видам продукции (или оказанным услугам) затраты периода (общехозяйственные) распределяются на реализованную в этом периоде продукцию (услугу). Как и на всех предыдущих этапах, могут использоваться различные базы распределения (табл. 5).

Исходя из вышеописанного порядка распределения косвенных затрат был проведен многоступенчатый процесс их распределения в зависимости от уровня отнесения затрат на конкретное подразделение. Перераспределение общехозяйственных расходов на процессы подъема и транспортирования воды, а также процессы очистки и перекачки сточной жидкости по статьям затрат с использованием разных баз распределения позволило уточнить сумму общепроизводственных затрат, относимых на данные процессы, тем самым способствуя более точному расчету себестоимости услуг водоснаб-



жения и водоотведения. Перераспределение общехозяйственных затрат благодаря уточнению баз распределения (прямые затраты) также способствовало более правильному формированию себестоимости оказанных услуг.

В результате разработанного многоступенчатого распределения косвенных затрат себестоимость 1 м<sup>3</sup> поднятой воды с 1,21 руб. снизилась до 1,12 руб., а себестоимость 1 м<sup>3</sup> транспортированной воды увеличилась с 6,54 руб. до 6,64 руб. Себестоимость 1 м<sup>3</sup> отведённой сточной жидкости с 2,17 руб. возросла до 1,20 руб., а себестоимость 1 м<sup>3</sup> очищенной сточной жидкости снизилась с 1,76 руб. до 1,73 руб.

Применение такого метода распределения позволяет избежать искажений себестоимости продукции (работ, услуг), свойственных традиционному учету, основанному на последовательном распределении затрат на базе объемных показателей. Таким образом, разработанный метод предоставляет более полную, надежную и своевременную информацию для управления затратами. Акцентируя внимание на видах деятельности и носителях затрат, руководство имеет возможность понять реальные причины возникновения издержек. Поэтому многоступенчатая модель распределения косвенных затрат представляет собой нечто большее, чем просто бухгалтерский метод распределения затрат, поскольку предоставляемая ей информация используется в управленческом учете для проведения различных видов анализа, принятия управленческих решений, стратегического планирования.

В заключение можно сказать, что любой метод разнесения косвенных затрат, общих для нескольких видов продукции, условен, поэтому попытки найти единственный «объективный» способ для всех предприятий разных отраслей заведомо бесперспективны. Выбор метода распределения затрат должен основываться на экономической целесообразности с точки зрения всего предприятия как системы, что, на наш взгляд, в полной мере относится к многоступенчатой модели распределения косвенных затрат, которая способствует более точному расчету себестоимости водопроводно-канализационных услуг и формированию экономически и социально обоснованных тарифов.

#### Список литературы

1. Алибеков, Ш.И. Методы распределения косвенных затрат на нефтегазодобывающих предприятиях / Ш.И. Алибеков, А.Х. Ибрагимова // Аудит и финансовый анализ, 2013, № 1. С.33-35.
2. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет / В.Б. Ивашкевич. — М.: Магистр: Инфра-М, 2011. — 576 с.
3. Мизиковский, И.Е. Модели распределения косвенных затрат предприятия / И.Е. Мизиковский // Аудит и финансовый анализ, 2012, № 4. С.25-27.
4. Усатова, Л.В. Управление затратами предприятий, факторы их формирования и типология в системе управленческого учета / Л.В. Усатова, Н.Л. Долгова // Управленческий учет, 2012, № 10. С. 47-55.
5. Усатова, Л.В. Механизм применения ABC-метода в учетно-аналитической системе затрат для эффективного управления себестоимостью выпускаемой продукции / Л.В. Усатова // Управленческий учет, 2008, № 10. С. 36-45.

### A MULTI-LEVELLED DISTRIBUTION MODEL OF INDIRECT COSTS: PRACTICAL ASPECTS

**N.I. CHUPAHINA<sup>1</sup>**  
**G. B. IVANUHINA<sup>2</sup>**

*Sary Oskol technological  
Institute of name  
A. A. Ugarov  
Sary Oskol*

<sup>1)</sup> e-mail:  
st\_shupahina@mail.ru

<sup>2)</sup> e-mail:  
st\_galina67@mail.ru

The development of methods of the calculation of the cost of the work performing and rendering services in general in terms of an increase an objectivity of distribution indirect costs can contribute a more accurate establishment of tariffs for rendering services. In the article were considered an opportunity of an application for a multi-levelled distribution model of indirect costs, which meets the requirements of a cost accounting in organizations of a water and canalization economy. Also it promotes a formation of the economically justified tariffs for rendered services.

Key words: indirect costs, cost, cost's objects, a base of the allocation of indirect costs, unit, process, activity.